

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch V

I) über die Beschwerde vom 18.05.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 der belangten Behörde Finanzamt Gmunden Vöcklabruck vom 18.04.2018

II) über die Beschwerde vom 16.07.2018

1) gegen den Bescheid vom 10.7.2018, mit dem der Antrag gem. § 303 Abs. 1 BAO vom 18.05.2018 auf Wiederaufnahme des mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 04.10.2017 abgeschlossenen Verfahrens abgewiesen wurde

2) gegen den Bescheid vom 10.7.2018, mit dem der Antrag gem. § 303 Abs. 1 BAO vom 18.05.2018 auf Wiederaufnahme des mit Einkommensteuerbescheid 2013 vom 04.10.2017 abgeschlossenen Verfahrens abgewiesen wurde

3) gegen den Bescheid vom 10.7.2018, mit dem der Antrag gem. § 303 Abs. 1 BAO vom 18.05.2018 auf Wiederaufnahme des mit Einkommensteuerbescheid 2014 vom 04.10.2017 abgeschlossenen Verfahrens abgewiesen wurde

4) gegen den Bescheid vom 10.7.2018, mit dem der Antrag gem. § 303 Abs. 1 BAO vom 18.05.2018 auf Wiederaufnahme des mit Einkommensteuerbescheid 2015 vom 04.10.2017 abgeschlossenen Verfahrens abgewiesen wurde

5) gegen den Bescheid vom 10.7.2018, mit dem der Antrag gem. § 303 Abs. 1 BAO vom 18.05.2018 auf Wiederaufnahme des mit Einkommensteuerbescheid 2016 vom 04.10.2017 abgeschlossenen Verfahrens abgewiesen wurde

jeweils zu StNr. XY zu Recht erkannt:

I) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2017 wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2017 wird mit 1.896,00 € festgesetzt. Das Einkommen für das Jahr 2017 beträgt 30.041,40 €.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zu I) und II) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Er bezieht aus Deutschland eine **Pension von der Deutschen Rentenversicherung Bund**.

Mit Bescheid vom 04.10.2017 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2012 (Bescheid vom 17.07.2013) wieder aufgenommen.

Mit Bescheid vom 04.10.2017 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2013 (Bescheid vom 03.06.2014) wieder aufgenommen.

Mit Bescheid vom 04.10.2017 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2014 (Bescheid vom 06.05.2015) wieder aufgenommen.

Mit Bescheid vom 04.10.2017 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2015 (Bescheid vom 15.06.2016) wieder aufgenommen.

Mit Bescheid vom 04.10.2017 wurde der Einkommensteuerbescheid 2016 vom 21.04.2017 gem. § 299 BAO aufgehoben.

In den dazu ergangenen neuen Einkommensteuerbescheiden fanden die ausländischen Einkünfte (Renten) im Rahmen des Progressionsvorbehaltes Berücksichtigung. Mit Beschwerdevorentscheidungen jeweils vom 06.11.2018 wurde die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 16.07.2018 als unbegründet abgewiesen. Vorlageantrag wurde dazu keiner gestellt. Die deutschen Pensionen wurden **rechtskräftig als Progressionseinkünfte** veranlagt.

I) Im **Einkommensteuerbescheid 2017 vom 18.04.2018** wurde die Einkommensteuer mit 1.930,00 € festgesetzt (bisher 1.419,00 €). Dabei wurden wiederum ausländische Einkünfte im Ausmaß von 3.742,14 € als Progressionseinkünfte veranlagt.

I) In der **Beschwerde vom 18.05.2018** führte die steuerliche Vertretung aus, dass der Bf eine gesplittete Pension beziehe. So sei der Bescheid für 2017 noch nicht eingelangt. Daher seien die Einkünfte an Hand der Daten 2016 und den Angaben der Pensionsanstalt mit 64,62% hochgerechnet worden. Der steuerfreie Anteil des Bf betrage laut der Beilage 2016 35,38% und resultiere aus Einzahlungen aus versteuerten Geldern in den Pensionsfonds. Im Schreiben des deutschen Finanzamtes stünden allerdings 38% steuerfrei. Dies müsste allenfalls abgewartet oder nachträglich geändert werden. So seien dem Bf, wie allen anderen Dienstnehmern, monatlich 9,55% vom Bruttolohn abgezogen und an die Pensionskassa abgeführt worden. Dieser Beitrag sei zum Unterscheid zu Österreich bei den Einkünften aus nSA mangels gesetzlicher Möglichkeit nicht abgezogen worden. Die nochmalige Besteuerung im Progressionsvorbehalt würde daher eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung bedeuten.

II) Hinsichtlich der **Jahre 2012 - 2016** wurde mit **Eingabe vom 18.05.2018** ein **Wiederaufnahmeantrag** gestellt. So sei in den abgeführten Bescheiden die gesamte deutsche Rente der österreichischen Einkommensteuer im Progressionswege unterzogen worden, **obwohl die Rente in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil gesplittet sei**. Deshalb werde der Antrag auf Wiederaufnahme und Neuveranlagung im Sinne der bereits vorgelegten Bescheide des FA-Neubrandenburg/BRD gestellt, und zwar unter Abzug der steuerfreien Anteile und des **Werbungskostenpauschalbetrages von jährlich 102,00 €**, wie sie auf den Bescheiden angeführt sind. Die Veranlagungsfreibeträge gem. § 41 Abs 3 EStG mögen amtswegig berücksichtigt werden. Die Verjährungsfrist gem. § 201 Abs.2 BAO von 5 Jahren sei bei keinem der Bescheide überschritten, so dass die Möglichkeit bestehe, die Bescheide zu berichtigen. Der steuerfreie Rentenanteil (steuerfrei gem. § 29 Z1 EStG 1988) sei deshalb gegeben, weil dieser Teil der Rente von versteuerten Einzahlungen des Bf als Dienstnehmer stamme. So hätten die Dienstgeber in der BRD für alle Dienstnehmer 9,55% vom Bruttolohn an die Pensionskassa abführen müssen und es durfte dieser Beitrag niemals von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden. Es handle sich daher um versteuertes Geld. Die nochmalige Besteuerung im Progressionsvorbehalts-Verfahren würde somit eine unzulässige Doppelbesteuerung ergeben. Beigelegt war eine schriftliche Auskunft des FA-Neubrandenburg zur Sachverhaltsklärung. Ergänzend folgte ein Hinweis auf das DBA Deutschland-Kanada, wo die Steuerfreiheit der privat angelegten Gelder ausdrücklich anerkannt würde.

II 1-5) Mit **Bescheid jeweils vom 10.07.2018** wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme der mit den Einkommensteuerbescheiden 2012 bis 2016

abgeschlossenen Verfahren ab. So seien neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung nach herrschender Ansicht kein tauglicher Wiederaufnahmegrund. Zudem komme es nicht zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid, zumal die Versteuerung einer deutschen Pension nach § 25 EStG und nicht nach § 29 EStG zu erfolgen habe. Die für Belange der Progressionsvorbehaltes anzusetzenden ausländischen Einkünfte seien stets nach österreichischem Recht zu ermitteln.

I) Das Finanzamt wies in der weiteren Folge die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 mit **Beschwerdevorentscheidung vom 10.07.2018** als unbegründet ab. So seien die für Belange des Progressionsvorbehaltes anzusetzenden ausländischen Einkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln. Der Umstand, dass die Rente in Deutschland nur zu einem Teil versteuert werde, könne daher nicht dazu führen, dass auch auf österreichischer Seite nur ein Teil in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen wäre.

I) und II) In der **Eingabe vom 16.07.2018** wurde bezüglich der Bescheide vom 10.7.2018, mit denen der Antrag auf Wiederaufnahme abgewiesen wurde, Beschwerde erhoben und bezüglich des Einkommensteuerbescheides 2017 der Vorlageantrag gestellt: Der Bf habe im Laufe seiner Erwerbstätigkeit in der BRD aus seinen Bezügen monatlich **steuerlich nicht absetzbare Beträge in die deutsche Rentenversicherung einbezahlt**. So habe dieser schätzungsweise ein Kapital von mindestens 280.000,00 € angesammelt, für das er nun eine lebenslange Rente von 1.285,00 € erhalte. Es würde zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung führen, wenn er in Österreich nochmals den Progressionsvorbehalt für seine österreichischen Einkünfte tragen müsste.

In der **Beilage** wurde zur *Versteuerung der Rente* ergänzend ausgeführt: Durch eine Auskunft des deutschen Finanzamtes Neu-Brandenburg vom 09.03.2018 sei dem Bf bewusst geworden, dass jener Teil, den die BRD steuerfrei belasse (38%) ein steuerfreier Rückfluss seiner Beträge sei. Gegen die Steuerbescheide 2012 bis 2016 sei kein ordentliches Rechtsmittel mehr zulässig. Ziel sei es, die Rechtsrichtigkeit herzustellen. Es liege nicht im Ermessen der Behörde, eine Bewilligung zu versagen, wenn die Unrichtigkeit feststellbar sei. Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH und des VfGH habe das Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang. Das Wiederaufnahmeverfahren sei daher zu bewilligen. Die Tatsache der Aufsplittung der deutschen Rente sei für die Finanzbehörde eine existente Frage und kein später entstandener Umstand. Es wäre schon früher zu berücksichtigen gewesen, spätestens als der Bf die Bescheide des deutschen Finanzamtes im Zuge der Steuererklärung 2016 am 05.09.2017 für 2012-2016 vorgelegt und um einen vorläufigen Bescheid ersucht habe. Diese Bescheide hätten den steuerfreien Anteil an der Rente ausdrücklich ausgewiesen. Die für den Bf neuen Tatsachen, die er zwingend erst aus der Auskunft des deutschen Finanzamtes erfahren habe, seien jedenfalls solche, die aus

seiner Sicht neu hervorgekommen seien. Die Behandlung der Dienstnehmerbeiträge in der BRD und die Reform im Jahr 2005 seien der österreichischen Finanzbehörde schon früher bekannt gewesen. Jedenfalls seien viele Steuerverfahren nach 2005 anhängig, weil ab diesem Jahr Steuerbescheide für deutsche Renten ausgestellt worden seien, in denen der steuerfreie Rentenanteil immer separat dargestellt worden sei. Es handle sich also nicht etwa um neue Erkenntnisse. Das BMF habe auch in Aussendungen Ratschläge für das Handling dieser Bescheide und der darin ausgesprochenen Nachzahlungen gemacht. Allerdings habe das BMF verkannt, dass *ein Teil der Rente von eigenen, versteuerten Einzahlungen stamme*. Das Schreiben des deutschen Finanzamtes korrigiere jedenfalls die Darstellung. Ein Blick auf die deutsche Steuergesetzgebung vor 2005 hätte gezeigt, dass die Beiträge der Dienstnehmer niemals von der Steuer abgesetzt hätten werden können und daher ein steuerfreier Altersfreibetrag gewährt worden sei. **Was die steuerrechtliche Seite des Bescheides betreffe, so müsste § 29 EStG herangezogen werden**, wenn es sich um den Rückfluss von Einzahlungen aus versteuerten Geldern des Empfängers handle. Weil die Summe der Einzahlungen längst nicht erreicht sei, müsse es daher zu einem anders lautenden Bescheid kommen, weil der Bf jahrelang in der BRD von seinem versteuerten Bezug einen nicht abzugsfähigen Beitrag von 9,55% in eine Pensionskassa eingezahlt habe. Es liege keine Besonderheit des deutschen Steuerrechts vor, sondern eine Regelung, die sich in beiden Staaten etwa gleich lautend finde. Der in Deutschland steuerfrei belassene Rentenanteil müsse daher auch in Österreich steuerfrei bleiben, weil diese Beiträge auf Grund der damaligen Gesetzeslage niemals vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen hätten werden können und es einem beschränkt Steuerpflichtigen auch verwehrt gewesen sei, für diese Zahlungen teilweise Sonderausgaben geltend zu machen.

II) Das Finanzamt wies die Beschwerde vom 16.07.2018 gegen die Bescheide betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens mit **Beschwerdevorentscheidung jeweils vom 06.11.2018** für die Jahre 2012 bis 2016 als unbegründet ab.

Ein Antrag auf Wiederaufnahme habe insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind. Das Neuhervorkommen von Tatsachen sei aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen. Es sei davon auszugehen, dass aufgrund der Gehaltsabrechnungen dem Antragsteller bekannt war, wie die Beiträge zur Rentenversicherung behandelt werden. Der behauptete Umstand, dass der Dienstgeber in Deutschland 9,55% vom Bruttolohn an die Pensionskassa abführen hätte müssen und dieser Betrag nicht von der Steuerbemessungsgrundlage hätte abgezogen werden dürfen, stelle keine neue Tatsache dar. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob diese nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, stellen keine Wiederaufnahmsgründe dar. Der angeführte behauptete Umstand resultiere aus einer

Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der deutschen Gesetzeslage hinsichtlich der Behandlung der Rentenbeiträge. Laut Beilage zur Beschwerde hätte ein Blick in die deutsche Steuergesetzgebung gezeigt, dass die Beiträge der Dienstnehmer nicht von der Steuer abgesetzt hätten werden können. Dies stelle keine neue Tatsache dar. Auch wenn erst durch die Auskunft des deutschen Finanzamtes bewusst geworden sei, dass jener Teil, den Deutschland steuerfrei belasse, ein steuerfreier Rückfluss der eigenen Beiträge sei, so liege dies an einer Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der deutschen Rechtslage und stelle keine neue Tatsache dar. Auch ein Rechtsirrtum stelle keinen Wiederaufnahmsgrund dar. Hinsichtlich der weiteren Voraussetzung, dass es zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid kommen müsse, sei auf das Erkenntnis des BFG 10.12.2015, RV/31000043/2011, zu verweisen, worin dieses bereits ausgesprochen habe, dass eine deutsche Sozialversicherungsrente, die in Deutschland nur mit dem Ertragsanteil besteuert werde, für den Progressionsvorbehalt dennoch mit dem Gesamtbetrag der Rente heranzuziehen sei (BFG 10.12.2015, RV/3100043/2011). Das BFG habe dazu u.a. ausgeführt: Das Gesamteinkommen sei nach den Vorschriften des österreichischen EStG zu ermitteln. Besonderheiten des ausländischen Rechts, wie zB nur im ausländischen Steuerrecht vorgesehene Steuerbefreiungen seien nicht zu berücksichtigen. § 25 Abs. 1 Z 3 lit c) EStG bestimme, dass nichtselbständige Einkünfte auch Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung sind, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Die deutsche Rentenversicherung Bund entspreche einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, (so auch UFS 25.10.2012, RV/0155-F/12) Die Rentenbezüge aus der deutschen Rentenversicherung stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs. 1 Z 3 lit c EStG dar und seien in voller Höhe bei der Berechnung des Steuersatzes in Ansatz zu bringen. Für einen Ansatz nur des in Deutschland versteuerten Anteils gebe es im österreichischen Steuerrecht keine rechtliche Grundlage. Da die deutsche Pension lediglich in den Progressionsvorbehalt einbezogen werde, komme es zu keiner zweiten Besteuerung, sondern werde lediglich das Besteuerungsniveau der übrigen Einkünfte angepasst. Die Höhe der Einkünfte sei nach österreichischem Recht zu ermitteln, ungeachtet dessen, in welcher Höhe die Sozialversicherungspensionen im Ausland besteuert werden (so Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DB, Rz 44 zu Art. 18). Zum Hinweis auf das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland - Kanada im Antrag vom 18.05.2018 sei noch anzumerken, dass dieser Hinweis ins Leere gehe, da in diesem Abkommen eine Sonderregelung (Art. 18 Abs. 3 lit c) enthalten sei, die im Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland - Österreich nicht enthalten sei.

II) Im **Vorlageantrag vom 26.11.2018** wurde ergänzend ausgeführt: Es werde nicht Bezug genommen, auf das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, das der VfGH und auch der VwGH in ständiger Rechtsprechung fordern. Der Hinweis, dass die Fehlbeurteilung des steuerfreien Rückflusses eigener (versteuerter) Beiträge kein Wiederaufnahmegrund wäre, betreffe nach Univ.Prof.Dr.Ritz untaugliche Wiederaufnahmegründe der Finanzverwaltung. Um

diese geht es hier nicht, es gehe um einen Antrag der Partei. Der Partei sei allerdings erst mit der Nachricht des FA-Neubrandenburg vom 9.3.2018 klar geworden, dass der Progressionsvorbehalt in Österreich zu Unrecht gerechnet wurde. Es handle sich also nicht um Einkünfte, sondern um einen „Rückfluss dieser Beiträge, die im Gegensatz zu den Pensionen nicht besteuert werden“ (vgl. Schreiben des FA-Neubrandenburg vom 9.3.2018, vorletzter Absatz Seite 1). Bezüglich der zitierten BFG-Entscheidungen und der Aussage, dass der Progressionsvorbehalt zu keiner zweiten Besteuerung führe, sei festzuhalten, dass der Rückfluss eigener Beiträge bis zur Erreichung von dessen Gesamtbeitrag keine steuerpflichtigen Einkünfte darstellen. Sie können daher auch nicht dem Progressionsvorbehalt unterworfen werden, der im Übrigen sehr wohl zu einer steuerlichen Belastung führe. In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass andere österreichische Finanzämter die Differenzierung der Rückflüsse und der echten Rente beim Progressionsvorbehalt berücksichtigen. Der Hinweis auf das DBA Deutschland-Kanada gehe nicht ins Leere. Das deutsche Finanzministerium habe in einer Aussendung klar gestellt, dass Kanada ab 19.4.2001 grundsätzlich das Recht bekommen habe, jenen Teil der deutschen Rente zu besteuern, der dem Ertragsanteil (also jener Rente, die aus Einzahlungen der Dienstgeber entstand und der gewöhnlich einen Anteil von 27% bis 35% der Rente umfasste) zu versteuern. In diesem Schreiben habe das deutsche BMF erklärt, dass deutsche Renten erst nach einer Übergangsfrist bis zum Jahr 2040 zur Steuerpflicht führten. Das deutsche BMF gehe also davon aus, dass bis zur Übergangsfrist keine Einkünfte bezüglich des von den Dienstnehmern einbezahlten (versteuerten) Kapitals vorliegen. Das deutsch-österreichische DBA sehe kein Besteuerungsrecht Österreichs, sondern das Recht auf einen Progressionsvorbehalt vor. Es gehe aber in beiden DBA-Verfahren darum, ob es sich um steuerpflichtige Einkünfte handle und das seien die Rückflüsse aus den angesparten Einzahlungen in beiden Fällen (zumindest bis zum Jahr 2040 lt. den Berechnungen des deutschen BMF) nicht. Wenn ein BFG der Ansicht gewesen sei, dass der Gesamtbetrag einer Rente zur Besteuerung heranzuziehen sei, dann widerspreche dies bezüglich der Rückflüsse aus eigenem Kapital den Grundsätzen des österreichischen Einkommensteuergesetzes, nämlich der Rentenbesteuerung. Der Rückfluss von Geldmitteln, die aus versteuerten Geldern angesammelt wurden führe zu keinen Einkünften, erst der Mehrertrag. Die deutschen Finanzbehörden unterschieden sehr wohl zwischen einem steuerpflichtigen und steuerfreien Rentenanteil. Das habe auch in Österreich Gültigkeit, weil prinzipiell gleiche Voraussetzungen vorliegen. Letztendlich erfolgte noch einmal ein Hinweis auf § 29 EStG in Verbindung mit § 2 Abs 3 Z 7 EStG.

Das Verwaltungsgericht forderte in der weiteren Folge den steuerlichen Vertreter um Bekanntgabe nachstehender Daten auf: Jahresbetrag der Rente, steuerfreier und steuerpflichtiger Teil der Rente.

In der **Eingabe vom 31.03.2020** hielt dieser fest, dass ein Rentenbescheid für 2017 bisher nicht eingelangt sei. Man könne aber den steuerfreien Anteil aus dem Jahre 2016 ableiten. der Werbungskostenanteil sei mit 109,00 € festgelegt. Die Pflichtbeiträge würden in der BRD nicht als Werbungskosten sondern als Sonderausgaben betrachtet. Beschränkt Steuerpflichtige, wie der Bf, seien nicht in der Lage gewesen, diese abzusetzen. Der Bf habe in den Zeiten, als er in der BRD tätig war, in Österreich keine Einkünfte erzielt, er sei als beschränkt Steuerpflichtiger behandelt worden, nachträglich könne er diese Ausgaben auch nicht absetzen, weshalb davon auszugehen sei, dass der aus seinen Beiträgen stammende Rentenanteil jetzt eine Rente nach § 29 EStG sein müsste.

Nach einem Hinweis des Verwaltungsgerichtes auf das Erkenntnis des **BFG vom 15.01.2020, GZ RV/6100467/2019** hielt der steuerliche Vertreter in der Eingabe vom 04.04.2015 ergänzend fest: Wenngleich VwGH und BFG davon ausgehen, dass es sich bei den deutschen Renten ausschließlich und vollumfänglich um Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung handle, solle dennoch das VwGH- Erkenntnis vom 14.12.2006,2005/14/0099 nicht unerwähnt bleiben. Darin habe der VwGH auf die zwingende Vergleichbarkeit der Systeme in der BRD und in Österreich hingewiesen. So würde eine unterschiedliche Behandlung der Pflichtbeiträge der Dienstnehmer vorliegen. Die gesetzlichen Beitragssätze zur Rentenversicherung in der BRD wären im Verhältnis 50:50 (jeweils 9,3% vom Bruttobezug) gewesen. Es seien immer die gleichen Beträge in die Rentenanstalt eingezahlt worden, sodass man finanzmathematisch davon ausgehen könne, dass sich der Kapitalstock im gleichen Verhältnis entwickelt habe. Im Wesentlichen habe dies auch das FA-Neubrandenburg bzw. der deutsche Gesetzgeber so gesehen und bis zu 50% der Rente als steuerfrei erklärt. Dass in der BRD der Bund Zuschüsse gewährt habe, liege wohl darin, dass viele Auslandsdeutsche nach ihrer Flucht in der BRD, bzw. die Bürger der ehemaligen DDR keine, oder zu geringe Beiträge eingebracht hätten und somit eine staatliche Abdeckung für diese Fehlbeträge erfolgt sei. Es sei davon auszugehen, dass der von der BRD steuerfrei belassene Rentenanteil dem Anspruch aus den Dienstgeberbeiträgen entsprechen. Es sei daher nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise, die dem Steuersystem immanent sei, denkmöglich, dass man die Renten der DRV in eine Rente nach § 29 EStG 1988 und eine Rente nach § 25 EStG 1988 aufteile. Tue man dies, so wären die Renten, die aus versteuerten Beträgen stammen, gem. Art 18 des DBA zu behandeln (Renten oder ähnliche Zahlungen). In einem solchen Falle gelte österreichisches Recht und die Renten wären in Österreich zu besteuern, aber erst ab dem Zeitpunkt steuerpflichtig ab dem das angesammelte Kapital verbraucht sei; frühestens nach dem Ablauf von 19,64 Jahren.

Der Artikel 24 Abs.1 des DBA verpflichte zur Gleichbehandlung. Im Umkehrschluss könne daraus gefolgert werden, dass Österreicher im Inland nicht schlechter behandelt werden dürfen, als sie es in der BRD wären. Nicht bekannt sei, ob jemals ein

Verständigungsverfahren beantragt bzw. erledigt worden sei. Dies wäre eine Möglichkeit, vor einer allfälligen VfGH-Klage. Im VwGH Erkenntnis vom 14.12.2006 sei festgestellt worden, dass die Besteuerung der gesamten Rente nicht dem Gemeinschaftsrecht widerspreche. Dies widerspreche aber dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der österreichischen Verfassung (Vermögensschutz und Unverletzlichkeit des Eigentums) und EuMRK. So richteten sich die Bedenken dagegen, dass der aus versteuerten Zahlungen der Rentenbezieher entstandene Rentenanteil nochmals als Einkommen behandelt werde und somit über das DBA und den Progressionsvorbehalt eine unverhältnismäßig höhere Steuerbelastung als den übrigen Pensionsbezieher Österreichs entstünde. Dies verletze die Grundsätze des Rechts auf Freizügigkeit des Vermögens, auf Unverletzlichkeit des Eigentums, des österreichischen Staatsgrundgesetzes und die Artikel 2 Abs. 1 der 4. ZPE;RK sowie Artikel 1 ZPEMRK (Zusatzprotokolle zur Europäischen Menschenrechtskonvention). Zudem werde vom VwGH und vom BFG Unmögliches unterstellt. Die Bezieher deutscher Renten hätten nach österreichischem Recht diese damaligen Pflichtbeiträge als Werbungskosten abziehen können. Solch unmögliches Verlangen führe im Zivilrecht zur Nichtigkeit. Der Bf habe seinerzeit keinerlei Einkünfte in Österreich gehabt, bei denen er derartige Pflichtbeiträge hätte abziehen können. Ergänzend wurde auf die diesbezügliche Rechtsmeinung von Dr. Doralt verwiesen.

Mit Eingabe vom 07.04.2020 wurden die Bescheide des Finanzamtes Neubrandenburg für 2017 und 2018 vorgelegt. Im Bescheid für 2017 wurde der Jahresbetrag der Rente mit 3.742,00 € ausgewiesen, wobei der steuerfreie Teil der Rente 1.285,00 € der steuerpflichtige Teil 2.457,00 betrug. Die Steuer wiederum wurde vom steuerpflichtigen Teil mit 385,00 € festgesetzt.

Beweiswürdigung

Die Entscheidung des BFG basiert auf dem zuvor dargestellten Sachverhalt, der unbestritten ist. Bestritten wird hingegen die Rechtmäßigkeit I) der vom Finanzamt vorgenommenen Besteuerung der ausländischen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes und die II) Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren.

I) Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der

Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25). Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind gilt, dass für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebend sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 sind Werbungskosten auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

Pensionistenabsetzbetrag: Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 nicht zu und erhält er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5, steht gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden ein Pensionistenabsetzbetrag gemäß Z 1 und Z 2 oder gemäß Z 3 zu.

Bei Einkünften, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 nicht zu.

DBAs entfalten eine Schrankenwirkung bloß insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob und in welcher Höhe überhaupt Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist erst in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021 mwN).

Die Einkommensteuerpflicht des Bf. erstreckt sich aufgrund seines inländischen Wohnsitzes auf alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 EStG 1988), soweit diese nicht durch die Schrankenwirkung eines DBAs (Doppelbesteuerungsabkommens) eingeschränkt und die Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen wurden (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021). Ist dies der Fall, gebietet es der **Grundsatz der Gleichmäßigkeit** der Besteuerung, dass sich der Steuersatz trotzdem nach dem **(Gesamt)Einkommen** bemisst. Dies bildet die innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt (vgl. VwGH 26.2.2015, 2012/15/0035 unter Hinweis auf VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051 und Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung). Diese Regel gilt nur dann nicht, wenn ein DBA die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts verbietet. Eine den Progressionsvorbehalt einräumende Bestimmung in einem DBA hat lediglich deklaratorische Bedeutung (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021 unter Hinweis auf BFH 19.12.2001, I R 63/00 und BFH 10.12.2008, I B 60/08).

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das Gesamteinkommen ermittelt. Dabei sind – auch für die ausländischen Einkünfte – die Vorschriften des österreichischen EStG maßgebend. Nach Ermittlung der auf dieses Gesamteinkommen entfallenden österreichischen Einkommenssteuer wird sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird zuletzt – unter Außerachtlassung der ausländischen Einkünfte – auf den Einkommensteil angewandt, der von Österreich besteuert werden darf (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0234 mwN).

Das österreichische Einkommensteuergesetz (kurz EStG 1988) regelt die Besteuerung in- und ausländischer Ruhebezüge wie folgt (§ 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1988), was schon in BFG 21.10.2015, RV/6100700/2014, ausführlich dargestellt wurde:

Gem. lit. a sind Pensionen aus der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind dabei nur mit 25% der Bezüge zu erfassen. Soweit besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung aber auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind sie zur Gänze zu erfassen. Nur soweit für Pensionsbeiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist, sind die auf diese Beiträge entfallenden Pensionen zur Gänze steuerfrei.

Bei ausländischen Ruhebezügen kennt das Gesetz diese Unterscheidung nicht (lit. c):

Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, sind (zur Gänze) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Bei der entscheidungsrelevanten Rente handelt es sich um eine deutsche gesetzliche Altersrente. Die DRV stellt sich auf ihrer Web-Site (www.deutsche-rentenversicherung.de) selbst als Zusammenschluss der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte und dem Verband Deutscher Rentenversicherungsträger dar, der die gesetzliche Rentenversicherung als Gesamtheit vertritt.

Bereits 1997 stellte der VwGH im Rahmen der Beurteilung einer Altersrente der damaligen Bundesversicherungsanstalt für Angestellte (VwGH 23.10.1997, 96/15/0234) folgende Regeln auf:

Nur solche Pensionen aus einer ausländischen Sozialversicherung dürfen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst werden, die auf Pflichtbeiträge zurückzuführen sind. Die sind nämlich nach österreichischem Recht gemäß § 16 Abs. 1 Z. 4 lit. f EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig.

Auf freiwillige Beiträge zurückzuführende ausländische Pensionen führen zu Sonstigen Einkünften. Bei ihnen stellt die Besteuerung nach § 29 Z 1 dritter Satz EStG 1988 sicher, dass ein Steuerpflichtiger im Rahmen des Pensionsbezuges nicht den Rückfluss jener Beträge als Einkommen zu versteuern hat, die er ohne Möglichkeit auf entsprechende einkommensmindernde Berücksichtigung in die Pensionsversicherung eingezahlt hat.

Diese Einschätzung wird von der Literatur uneingeschränkt geteilt (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG12, § 25 Tz 64 und § 29 Tz 20):

Eine ausländische Sozialversicherung entspricht damit dann einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt, und diese Pflichtbeiträge gemäß der österreichischen Rechtslage als Werbungskosten abzugsfähig wären (vgl. VwGH 27.4.1981, 2299/79; 28.4.2004, 2002/14/0097; 14.12.2006, 2005/14/0099; so auch UFS 7.5.2008, RV/0072-S/08).

Pensionszahlungen auf Grund freiwillig entrichteter Beiträge zu einer ausländischen Sozialversicherung gelten im Hinblick auf ihre Freiwilligkeit nicht als vergleichbar und sind daher nicht als nichtselbständige Einkünfte, sondern nach den Regeln des § 29 Z 1 EStG 1988 als wiederkehrende Bezüge (Sonstige Einkünfte) zu erfassen (vgl. 23.10.1997, 96/15/0234; 28.4.2004, 2002/14/0097; 14.12.2006, 2005/14/0099).

Damit geht es aber auch für die Einbeziehung der DRV-Rente in das österreichische Besteuerungssystem um die Prüfung, ob die Rente aus einer Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen stammt, die nach der österreichischen Rechtslage im Auszahlungsjahr als Werbungskosten abzugsfähig wären, oder ob die Beiträge freiwillig geleistet wurden.

Diese Beurteilung erfordert zwar Feststellungen, ob die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach aufgrund der in den Streitjahren geltenden Rechtslage in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten, **es kommt aber nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind** (VwGH 23.10.1997, 96/15/0234).

In Österreich voll einkommensmindernd wirksam sind Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988). Auch hier ist für die Abgrenzung zwischen Pflichtbeiträgen (Werbungskosten) und freiwilligen Beiträgen (Sonderausgaben) nur maßgebend, ob die Beitragsleistungen Zwangscharakter haben oder ob sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen - insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung - beruhen, der in der Außenwelt (z.B. durch Abschluss eines Vertrages oder Stellung eines Antrages) manifestiert wird (vgl. VwGH 26.06.1990, 89/14/0172).

Fest steht im beschwerdegegenständlichen Fall, dass die Beiträge im Rahmen der gesetzlichen Sozialversicherung verpflichtend zu leisten waren. Von der ausgewiesenen Vertretung wurde hingegen die Darstellung der deutschen Besteuerung entgegengehalten, die aber keine Auswirkung auf das österreichische Besteuerungssystem hat.

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO4, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

I) Erwägungen

In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen und zu subsumieren:

Der Bf. hat im Inland einen Wohnsitz und ist damit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG 1988. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Bf. gilt aufgrund seines inländischen Hauptwohnsitzes unbestritten auch als eine in Österreich ansässige Person im Sinne des Art. 4 DBA-Deutschland.

Der Anspruch auf die strittige Rente basiert ohne jeden Zweifel auf der Zahlung von Pflichtbeiträgen zur deutschen gesetzlichen Sozialversicherung (DRV). Diese Zahlungen wären in Österreich gem. § 16 Abs. 1 Abs. 4 lit. f EStG 1988 in unbeschränkter Höhe als Werbungskosten abzugsfähig gewesen. Die ausbezahlten Renten stellen damit in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988) dar.

Die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt ist in den §§ 1, 2 und 33 EStG zu finden; er entspricht dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und ist seit Jahrzehnten in Lehre und Rechtsprechung verankert (Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 2 Anm 66; VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010).

Die zwingende Anwendung des EStG 1988 für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes hat ferner zur Folge, dass die ausländischen Einkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln sind (VwGH 6.3.1984, 83/14/0107 ; Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 2 Anm 67).

Da das (Gesamt-)Einkommen - wie festgehalten - nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln ist, bleibt auch kein Platz für die Berücksichtigung von nach deutschem Recht steuerfreien Beträgen (vgl. Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Tz 193, mwN; Jakom/Laudacher, EStG, 2017, § 2 Rz 190). Entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung sieht das Gesetz nicht vor, dass derartige Renteneinkünfte in Österreich nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen wären (vgl. auch VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099). Da das österreichische Einkommensteuergesetz nicht vorsieht, dass die ausländischen Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nur mit einem bestimmten Anteil bei der Berechnung des progressiven Steuersatzes einzubeziehen sind, geht der stete Hinweis, dass die Rente in Deutschland zum Teil als steuerfrei behandelt wurde, ins Leere (vgl. UFS 29.10.2012, RV/0122-G/12; UFS 20.2.2013, RV/0549-S/12; BFG 7.1.2015, RV/6100276/2012).

Der in Deutschland bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens im Streitjahr steuerfrei belassene Teil der Rente kann daher in Österreich für Zwecke des Progressionsvorbehaltes nicht abgezogen werden.

Dazu kommt, dass die frühere Besteuerung eines nur sehr geringen prozentuellen (Ertrags-) Anteils der Renten in Deutschland vom deutschen Bundesverfassungsgericht schon 2002 im Kern als verfassungswidrig beurteilt wurde (BVerfG 6.3.2002, 2 BvL 17/99), weil dies zu günstig war. Dieser Prozentsatz berücksichtigte nur, dass die gesetzlichen Rentenversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer in Deutschland unter Umständen zum Teil aus versteuertem Einkommen geleistet wurden, weil sie (zusammen mit privaten Kranken-, Lebens-, Haftpflicht- und Unfallversicherungen) nur bis zu einer gewissen Obergrenze als Sonderausgaben abziehbar waren. Zuwenig Bedacht nahm diese Regelung nach der deutschen höchstgerichtlichen Rechtsprechung aber darauf, dass die Rentenzahlungen

nicht allein auf eigenen Beiträgen beruhen, sondern nicht unerheblich auf einen unbesteuerten Arbeitgeberanteil (§ 3 Nr. 62 dEStG) und auf einen Bundeszuschuss zurückzuführen sind. Eine allfällige Erwartung des weitgehend unbesteuerten Zuflusses von Rentenzahlungen basierte deshalb auf der ursprünglich verfassungswidrigen deutschen Rechtslage. (Die Sanierung und Herstellung des verfassungskonformen Zustandes erfolgte dort beginnend mit 2005 durch das Alterseinkünftegesetz, AltEinkG; dBGBl. I S. 1427).

Die österreichische Rechtslage ist somit - entgegen dem Beschwerdevorbringen - eindeutig und wirft keine Zweifelsfragen auf. Die deutschen Rentenbezüge sind im bekämpften Bescheid ohne Abzug von steuerfreien Rententeilen („Rentenfreibetrag“) in Ansatz zu bringen.

Damit bleibt nur noch zu prüfen, wem das Besteuerungsrecht zusteht, und damit, ob die Renten in Österreich zu besteuern sind oder hier nur die Progression beeinflussen dürfen. Auch hier ist die Rechtslage aufgrund des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. III Nr. 182/2002; kurz DBA-D) eindeutig:

Art. 18 DBA-D lautet auszugweise:

(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(2) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

(3)...

(4) Der Begriff „Rente“ bedeutet bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslänglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

(5) ...

Art. 23 DBA-D lautet auszugweise:

(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

b) ...

c) ...

d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Vom VwGH wurde dazu grundsätzlich ausgesprochen, dass aus Deutschland bezogene Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung "Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung" im Sinne des Art. 10 Abs. 2 Z 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern (BGBl. 221/1955; kurz DBA-D alt) sind, sodass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zukommt (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099). Für solche Bezüge kommt Österreich kein Besteuerungsrecht zu (Art. 15 Abs. 3 DBA-D alt), sie unterliegen aber hier (im Ansässigkeitsstaat) dem vollen Progressionsvorbehalt (Art. 15 Abs. 1 DBA-alt). Dies gilt auch für die aktuelle DBA-Rechtslage (vgl. UFS 6.6.2013, RV/0121-S/13).

Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen also nur in diesem anderen Staat besteuert werden (Art. 18 Abs. 2 DBA-D). Bezüge aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung werden folglich in Österreich von der Besteuerung ausgenommen (Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-D), sie sind aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der in Österreich ansässigen Person einzubeziehen („Progressionsvorbehalt“; Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-D).

Im Rahmen des Progressionsvorbehaltes wird eine solche Rente in voller Höhe berücksichtigt (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099), was auch nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstößt (vgl. dazu auch Schilcher, ecolex 2007, 208 und Weninger, SWI 2007, 289).

Damit sind die deutschen Renteneinkünfte in Deutschland (nach den dortigen Regeln) zu besteuern und in Österreich nach innerstaatlichem Recht dem Progressionsvorbehalt ohne

Abzüge zu unterziehen, was im bekämpften Bescheid grundsätzlich rechtsrichtig umgesetzt wurde.

Zum Hinweis auf das Doppelbesteuerungsabkommen Kanada - Deutschland darf nochmals auf die nur im DBA Kanada - Deutschland enthaltene Sonderregelung des Art. 18 Abs. 3 lit c verwiesen werden. Eine solche Ausnahme des in Deutschland steuerfreien Anteils ist im DBA Österreich - Deutschland nicht vorgesehen und folgt das DBA Österreich - Deutschland auch nicht der Anrechnungsmethode. Der angestellte Vergleich ist daher nicht zielführend. Die Doppelbesteuerungsabkommen behandeln zudem nicht die Steuerpflicht oder Steuerfreiheit von Einkünften, sondern weisen diese Besteuerungsrechte zu.

Bedenken verfassungsrechtlicher Natur:

Zu Doppelbesteuerungsabkommen hat der Verfassungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom VfGH 23.6.2014, SV2/2013 folgendes festgehalten:

"Doppelbesteuerungsabkommen sind – idR bilaterale – völkerrechtliche Verträge, in denen die Vertragspartner innerhalb des persönlichen und des sachlichen Anwendungsbereichs des Abkommens die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten mit dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung regeln. Zu den zentralen Bestimmungen jedes Doppelbesteuerungsabkommens zählen Regelungen, welche die Zuteilung der Besteuerungsrechte festlegen (Verteilungsnormen). Diese bestimmen für die jeweiligen im Abkommen angeführten Einkünfte, ob der jeweilige Vertragsstaat völkerrechtlich berechtigt ist, einen innerstaatlich bestehenden Besteuerungsanspruch durchzusetzen, oder ob er nach diesem Vertrag verpflichtet ist, auf den innerstaatlich bestehenden Anspruch zu verzichten. [...] Für jene Fälle, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen in einer Verteilungsnorm dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einräumt, bestimmen die Methodenartikel eines Doppelbesteuerungsabkommens, nach welcher Methode die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erfolgen hat. Hierbei kommen grundsätzlich zwei Methoden in Betracht: Nach der Befreiungsmethode verzichtet der Ansässigkeitsstaat auf die Besteuerung der im Quellenstaat erzielten Einkünfte unter Progressionsvorbehalt; nach der Anrechnungsmethode werden die im Quellenstaat erzielten Einkünfte vom Ansässigkeitsstaat unter Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuer belastet. Welche der beiden Methoden zur Anwendung gelangt, richtet sich nach der völkerrechtlichen Vereinbarung der betroffenen Staaten." Weiters geht er in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es dem Gesetzgeber frei steht, für die verschiedenen Einkunftsarten des EStG 1988 auch spezifische Regelungen zu treffen, wenn diese jeweils sachlich gerechtfertigt sind (VfGH 6.12.2006, G151/06). Im DBA-Deutschland ist für die fraglichen Einkünfte die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt vorgesehen.

Die Ausgestaltung des DBA Österreich-Deutschland ist im Gestaltungsspielraum des österreichischen Gesetzgebers gelegen. Wie bereits oben ausgeführt, weist das zwischen

der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl III Nr. 182/2002, das Besteuerungsrecht für Renten und Ruhegehälter aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung Deutschland zu (Art 18 Abs. 2 DBA Ö-Dtl). In Österreich werden diese Renten aufgrund des besagten DBA von der Steuer befreit ("Befreiungsmethode"). Österreich hat allerdings das Recht, die deutschen Rentenbezüge bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen in Österreich im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen (Art 23 Abs.2 DBA Ö-Dtl). **Durch die Vornahme eines Progressionsvorbehaltes wird die deutsche Rente nicht nochmals besteuert, sondern es werden lediglich allenfalls vorliegende steuerpflichtige inländische Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst, der auch zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten.** (Dies kommt bei der nachstehenden Berechnung deutlich zum Ausdruck.) So bleibt das Einkommen unverändert, lediglich der Steuersatz erfährt eine Änderung. Verfassungsrechtliche Bedenken werden aus dieser Überlegung heraus bereits nicht geteilt.

Dem Schreiben des FA Neubrandenburg ist zu entnehmen, "dass die Renten durch zwei Beitragsarten finanziert werden, durch einen steuerfreien Arbeitgeberanteil und durch einen Arbeitnehmeranteil, der zunächst vom Arbeitgeber individuell besteuert wird. Die individuell besteuerten Beträge können jedoch zumindest teilweise vom Arbeitgeber als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden". Im Schreiben vom 18.05.2018 wurde ausgeführt: Die Dienstgeber in der BRD mussten für alle Dienstnehmer 9,55% vom Bruttolohn an die Pensionskassa abführen und es durfte dieser Betrag niemals von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden. Es handelt sich um versteuertes Geld. Die nochmalige Besteuerung würde eine unzulässige Doppelbesteuerung ergeben. Diese Ansicht kann nicht geteilt werden, handelt es sich doch um den "steuerfreien Anteil".

Was den Hinweis auf die tatsächliche Abzugsmöglichkeit als Werbungskosten betrifft, so ist festzuhalten, dass es nur auf die Möglichkeit ankommt. Dass der Bf seinerzeit -nämlich mangels Einkünfte in Österreich- keine Abzugsmöglichkeit hatte, darauf kommt es nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes eben nicht an und können die diesbezüglich angestellten verfassungsrechtlichen Bedenken ebenso nicht geteilt werden. Dazu kommt noch, dass der Bf die ausländischen Einkünfte zunächst von sich aus nicht erklärt hat.

Sinn und Zweck eines die Befreiungsmethode vorsehenden DBA erschöpft sich darin, den Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht hinsichtlich bestimmter Einkunftsquellen zuzuordnen. Es dient aber nicht dazu, einen im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen von der Anwendung des progressiven Steuersatzes zu schützen (VwGH 21.5.1985, 85/14/0001). Wie ausgeführt, wurden allfällige Bedenken gegen die Anwendung eines

Progressionsvorbehaltes auch unter dem Aspekt des Unionsrechtes vom VwGH nicht geteilt.

Auch im Lichte des Grundsatzes des Art 21 AEUV ("Allgemeine Freizügigkeit der Unionsbürger") ist festzuhalten, dass das Unionsrecht eine Steuerneutralität im Fall der Verlagerung der Tätigkeit eines Unionsbürgers nicht zu garantieren vermag (s. EuGH vom 12.07.2005, C-403/03, Schrempf).

Bei der **Berechnung** des zu versteuernden Einkommens wurde vom Finanzamt Neubrandenburg im Streitjahr ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 102,00 € berücksichtigt. Auch dieser Betrag (bzw. der nach österreichischem Recht gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 maßgebliche Werbungskostenpauschbetrag von 132,00 €) kann im Rahmen des Progressionsvorbehaltes nicht berücksichtigt werden, weil der Bf. im Streitjahr ausschließlich Pensionseinkünfte bezogen hat. Bei Einkünften, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 nicht zu (vgl. § 33 Abs. 6 EStG 1988).

Der Pensionistenabsetzbetrag beträgt gemäß § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 grundsätzlich 400,00 €. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17.000,00 € und 25.000,00 € auf Null.

Allerdings waren die Beiträge für die Krankenversicherung für ausländische Leistungen im Ausmaß von 190,80 € in Abzug zu bringen.

Berechnung der Steuer:

Einkommensteuer 1.896,00 € Einkommen 2017 30.041,40

Einkünfte PVA	26.524,56
Einkünfte Vermietung und Verpachtung	6.131,02
Gesamtbetrag der Einkünfte	32.655,58
Sonderausgaben	
Pauschbetrag	-60,00
Zuwendungen	-2.350,00
Kirchenbeitrag	-204,18

Einkommen	30.041,40
ausländische Einkünfte	3.551,34
Bemessungsgrundlage für Durchschnittsteuersatz	33.592,74
0% für die ersten 11.000,00	0,00
25% für die weiteren 7.000,00	1.750,00
35% für die weiteren 13.000,00	4.550,00
42% für die weiteren 2.592,74	1.088,95
	7.388,95
Bemessungsgrundlage für Durchschnittsteuersatz	
$7.388,95 / 33.592,74 \times 100$ 22%	
22% von 30.041,40	6.609,11
Pensionistenabsetzbetrag	0
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	6.609,11
Steuer für sonstige Bezüge	
0% für die ersten 620,00	0
6% für die restlichen 3.800,76	228,05
Einkommensteuer	6.837,16
anrechenbare Lohnsteuer	4.949,68
festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	1.896,00

II) Rechtslage

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

(...)

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, (...)

und **die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.**

Die o.a. Wendung „im abgeschlossenen Verfahren“ beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 – die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0071, mwN).

Wiederaufnahmsgründe iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO (Tatsachen) sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften etc. (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl., § 303 Tz 21, mwN).

Keine Wiederaufnahmsgründe sind hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl. **Ritz, BAO, 6. Aufl., § 303 Tz 23, mwN**).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei. Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat - bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel "neu hervorgekommen sind". Damit setzt aber diese Bestimmung voraus, dass diese Tatsachen im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bekannt geworden sind. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, mwN).

Nur wenn die neue Tatsache für den Antragsteller neu hervorgekommen ist und ihm somit zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht bekannt war, kann sie von ihm zum

Gegenstand eines Wiederaufnahmeverfahrens gemacht werden. Andernfalls wäre sie von ihm im Abgabenverfahren bereits geltend zu machen gewesen. Somit ermöglicht zB ein „Zurückhalten“ von Informationen keine spätere Wiederaufnahme. Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Antrag dient nämlich nicht der Verlängerung von Abgabenverfahren und der Aushöhlung der Rechtskraft, sondern soll ausschließlich die Berücksichtigung von Tatsachen ermöglichen, deren Geltendmachung im Abgabenverfahren mangels Kenntnis nicht möglich war (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 303 (Stand 1.1.2017, rdb.at) Rz 17, mwN).

II) Erwägungen

Vor dem o.a. rechtlichen Hintergrund wird nun festgestellt, dass im vorliegenden Fall der Bf. seinen Wiederaufnahmsantrag sinngemäß im Wesentlichen damit begründet hat, dass ihm erst durch das Schreiben des FA Neubrandenburg vom 09.03.2018 bekannt geworden sei, dass jener Teil, den die BRD steuerfrei belasse ein steuerfreier Rückfluss seiner eigenen Beiträge sei.

In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich auf die in der diesbezüglichen Beschwerde vorentscheidung angestellten, treffenden Überlegungen verwiesen, die kurz noch einmal wiedergegeben werden.

Es sei davon auszugehen, dass aufgrund der Gehaltsabrechnungen dem Antragsteller bekannt war, wie die Beiträge zur Rentenversicherung behandelt werden. Der behauptete Umstand, dass der Dienstgeber in Deutschland 9,55% vom Bruttolohn an die Pensionskasse abführen hätte müssen und dieser Betrag nicht von der Steuerbemessungsgrundlage hätte abgezogen werden dürfen, stelle keine neue Tatsache dar. Der angeführte behauptete Umstand resultiere aus einer Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der deutschen Gesetzeslage hinsichtlich der Behandlung der Rentenbeiträge. Laut Beilage zur Beschwerde hätte ein Blick in die deutsche Steuergesetzgebung gezeigt, dass die Beiträge der Dienstnehmer nicht von der Steuer abgesetzt hätten werden können. Auch wenn erst durch die Auskunft des deutschen Finanzamtes bewusst geworden sei, dass jener Teil, den Deutschland steuerfrei belasse, ein steuerfreier Rückfluss der eigenen Beiträge sei, so liege dies an einer Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der deutschen Rechtslage und stelle keine neue Tatsache dar. Auch ein Rechtsirrtum stelle keinen Wiederaufnahmsgrund dar.

Die im Vorlagenantrag bzw. in der Beschwerde vertretene Ansicht es handle sich um neue Sachverhaltselemente kann daher nicht geteilt werden.

Weitere Voraussetzung ist, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. In diesem Zusammenhang sei noch einmal auf die Ausführungen zu

Punkt I) verwiesen. Auf Grund der dortigen Ausführungen kommt es nicht zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid.

Im Ergebnis sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO im vorliegenden Fall also nicht erfüllt. Es erübrigen sich hier somit auch Ermessensüberlegungen (§ 20 BAO).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es handelt sich bei I) und II) um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Linz, am 16. April 2020